

# РЕШЕНИЕ

№ 2360

гр. София, 09.04.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в**  
публично заседание на 09.03.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Деница Митрова**

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **12801** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по повод на жалба с вх. № 34227 от 12.11.2019 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 04 – 1042 от 11.10.2019 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчни осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], [жилищен адрес]0 с адрес за призоваване [населено място], [жк], [жилищен адрес] представляван от управителя И. С. Б. срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 15180 - 05355 – 091 – 001 от 15.04.2019 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1584 от 18.09.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

Жалбоподателят отправя молба до съда да отмени РА в потвърдената му част като незаконосъобразно и се оспорва правилността на установените с него задължения за ДДС в размер на 32 449, 62 лв. главница и 11 453, 48 лв. – лихви. Излагат се аргументи, че посоченото от органите по приходите за извършеното данъчно облагане противоречи на основни принципи и механизми, в съответствие с които функционира ДДС. Посочва се, че не е налице спор между страните, че [фирма] е предоставила изискваните ѝ писмени обяснения и доказателства. Инвокират се съображения, че в информационния масив на НАП се съдържат достатъчно данни, че при доставчиците има назначени лица на трудов договор, които са имали

възможността да изпълнят възложените им работи. Според оспорващия с представените в хода на ревизията писмени доказателства е доказано, че по спорните данъчни фактури е възникнало право на приспадане на данъчен кредит. В хода на последното по делото открито съдебно заседание, оспорващият редовно призован, не се представлява.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. К., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано във връзка с издаването на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2222 – 05180 – 05355 – 020 – 001 от 05.09.2018 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, М. А. К., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложила извършването на ревизия на [фирма]. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху добавената стойност от 01.01.2013 г. до 30.09.2017 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Г. С. П. - Д., на длъжност старши инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 25.09.2018 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 15180 – 05355 – 020 – 002 от 12.12.2018 г., издадена от М. А. К., на длъжност началник сектор, срокът за приключване на ревизията е продължен до 25.02.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 12.12.2018 г.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р – 2222 – 15180 – 05355 – 092 – 001 от 11.03.2019 г., връчен на 12.03.2019 г. по електронен път. Срещу РД е подадено възражение с вх. № 2222 – 15180 – 05355 – В. – 001 – И от 26.03.2020 г.

Издаден е РА № Р – 2222 – 15180 – 05355 – 091 – 001 от 15.04.2019 г., с който не е признато право на данъчен кредит общо в размер на 32 449, 62 лв. и е определена лихва в размер на 11 453,48 лв. РА е връчен на 16.04.2019 г.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 03 – 1372 от 19.04.2019 г. г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх. № 23 – 22 – 831 от 24.04.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

В срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК ответникът е издал решение № 1584 от 18.09.2019 г., с което е потвърдил РА оспорената част.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателя е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р – 2222 – 15180 – 05355 – 040 – 001 от 25.09.2018 г., в отговор на което са представени част от изискваните документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], резултатите от които са обективирани в протоколи, описани в РД. Органите по приходите са установили, че по отразените фактури в дневниците за покупки на оспорващия, издадени от всички горепосочени доставчици, не са изпълнени законовите предпоставки за признаване право на данъчен кредит.

Констатирано е, че [фирма] и [фирма] са заличени в Търговския регистър, считано от 12.09.2016 г. и от 12.12.2016 г.

По доставките от [фирма] са представени от [фирма] 3 фактури, придружени с фискален бон, с предмет на доставките - печат, дизайн, тонер касета, стикер, табелка, копирна хартия, поздравителни картички, подаръчни торби, кубчета за записки. На [фирма] са извършени ревизии по ЗДДС за периодите от 27.05.2014 г. до 31.05.2014 г. и от 01.06.2014 г. до 04.09.2014 г., приключили с издаването на РА № Р – 2202 – 1405549 – 091 – 001 от 16.03.2015 г. и РА № Р – 2222 – 02140 – 03049 – 091 – 001 от 22.03.2017 г. с установени задължения съответно в размер на 14 771,10 лв. и 192 862,08 лв. Цитираните актове съдържат констатации за нереалност на фактурираните продажби от дружеството и за непредставяне на изисканите документи - договори, споразумения, фактури, приемо - предавателни протоколи, транспортни документи и документи за разплащане по сделките. Получено е писмо с № 22842 от 07.11.2014 г. от Областна дирекция на МВР – С., с което приходната администрация е уведомена, че на управителя на дружеството З. И. З. са регистрирани няколко фирми от неизвестни лица, за които има данни, че са включени в схема за избягване плащането на ДДС, за което се извършват необходимите проверки. Посочено е също, че З. З. е социално слаб, неграмотен и е с психически заболявания, като се води на отчет в Окръжен диспансер за психични заболявания – С..

По доставките от [фирма] са представени 4 фактури, придружени с фискален бон и с предмет – дизайн, предпечат, брошури, копирна хартия, класъори, химикалки, тефтери, тонер касети. На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.07.2012 г. до 30.04.2013 г. и по ЗКПО за периодите от 24.08.2011 г. до 31.12.2012 г., приключила с издаването на РА № 2210-21013 – 05501 от 13.12.2013 г., с който са установени задължения по ЗДДС в размер на 7 095 624,04 лв. и лихви в размер на 618 737,77 лв. и по ЗКПО в размер на 25 688,71 лв. и лихви в размер на 4 004,69 лв.

От отразеното в РД е видно, че поведението на всички доставчици е еднотипно, а предметът на доставките на стоки и услуги е идентичен. Съгласно приложените доказателства, при извършените посещения на адресите за кореспонденция не са открити лица за получаване на съобщения, респективно не е осигурен достъп до счетоводната отчетност и търговската документация на тези дружества, като ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, а по отношение на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] - на декларираните електронни адреси. Изготвените ИПДПОЗЛ до доставчиците са изпратени на адресите им за кореспонденция с обратни разписки, върнали се с гриф „непотърсен“, „сменен адрес“, „няма на адреса“.

От всички проверени доставчици, само [фирма], [фирма] и [фирма] са отговорили и представили документи и обяснения в отговор на връчени ИПДПОЗЛ, но в отговорите си до приходната администрация са заявили, че не са издали спорните фактури към [фирма], номерацията на фактурите е различна или под тези номера са издадени фактури на други клиенти, не са имали търговски взаимоотношения с ревизираното дружество. Органите по приходите са констатирани, че спорните фактури, по които получател е жалбоподателят, не са отразени в дневниците за продажби на тези доставчици. По отношение на доставките от [фирма], [фирма] и [фирма] от оспорващия не са представени документи, включително фактури, писмени обяснения и други доказателства, потвърждаващи получаването на доставките. Не са ангажирани доказателства за изпълнение на доставките както от [фирма], така и от

ревизираното лице.

По отношение доставките от [фирма] жалбоподателят е представил процесните 5 фактури, придружени с фискален бон, приемо - предавателни протоколи и една оферта. Съгласно фактурите, предмет на доставките са мултифункционална машина С., тонер касета за 200 лв., тонер касета за 59 лв., тонер касета за 79 лв., авансово плащане за доставка на рекламни материали /от офертата е видно, че става въпрос за работен календар, работен календар лукс, рекламен бележник и дизайн, предпечат, рекламен химикал и писалка с лого, рекламна брошура и дизайн, предпечат/, списък на раздадените материали. При посещение в офиса на дружеството календарите не са представени, а на бележника е написано, че е произведен в Италия. При извършена справка за данни от Z - отчетите за регистрираното на дружеството фискално устройство е установено, че няма данни за подадени отчети към датите на издаване на фактурите освен на 26.09.2013 г., съответно за проверявания период дружеството не е отчетло продажби по издадените фактури, които да е регистрирало в базата данни на НАП. Не са предоставени документи, доказващи реално извършено или осчетоводено плащане по доставките.

По доставките от [фирма] са представени процесните 4 фактури, придружени с фискален бон, приемо-предавателни протоколи и една оферта, договор за оптимизация на интернет сайт от 30.12.2014 г. и протокол-отчет за изпълнени дейности. От предоставените фактури е установен предметът на доставките – стикери, поздравителни картички, кубчета за записки, предпечат и дизайн. Предметът на фактура №191 от 30.01.2015 г. е SEO анализ на сайт С..com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, on-page оптимизация на сайт, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация на сайт, off-page SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта. При извършена справка за данни от Z-отчетите на регистрираното фискално устройство е установено, че няма данни за подадени отчети към НАП, съответно за проверявания период жалбоподателят не е отчетл продажби, регистрирани в базата данни на НАП, поради което е направен извод, че липсват валидни документи, доказващи реално извършено или осчетоводено плащане. По данни от ИС на НАП фактури №401 от 24.02.2015 г., № 426 от 26.02.2015 г. не са отразени в дневника за продажби на проверяваното дружество и към датата на издаването им същото е с прекратена регистрация по ЗДДС.

По доставките от [фирма] са представени 2 фактури, придружени с фискален бон, приемо - предавателни протоколи и една оферта, договор за оптимизация на интернет сайт от 30.12.2014 г., отчет за изпълнени дейности и опис на фактурите по доставчик, приложени към всяка фактура документи и вид на декларираните доставки. От предоставените фактури е видно, че предмет на доставката са предпечат, дизайн, рекламна химикалка, надпис сувенири, рекламен календар, календар бележник. Предметът на фактура № 392 от 30.10.2014 г. е SEO анализ на сайт С..com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, on-page оптимизация на сайт, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация на сайт, off-page SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта, т.е. касае се за предоставяне на разнородни по своя вид услуги, за които доставчикът не разполага с персонал, притежаващ необходимата квалификация. На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 27.05.2014 г. до 30.11.2014 г., приключила с издаването на РА № Р – 2222 – 02140 – 00569 – 091 - 001 от 15.04.2015 г. с установени задължения в размер на 443 049,53 лв., като в хода на ревизията е установено, че няма

доказателства за реално осъществявана дейност и притежавани офиси, търговски обекти, машини, оборудване, транспорти средства, персонал и други ресурси.

По отношение от [фирма] е представена процесната фактура; приемо - предавателен протокол, договор за оптимизация на интернет сайт от 20.12.2015 г., отчет за изпълнени дейности. От предоставената фактура е видно, че предмет на доставката е SEO анализ на сайт С..com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, on - page оптимизация на сайт, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация на сайт, off - page SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта.

По доставките от [фирма] са представени 2 фактури, едната от които е придружена с фискален бон, договор за оптимизация на интернет сайт от 22.12.2016 г. и протокол за изпълнени дейности. При проверка в ИС на НАП е установено, че фактура № 647 от 30.12.2016 г. не е отразена в дневника за продажби на проверяваното дружество. Същата е с предмет на доставката - предпечат, дизайн, рекламна химикалка, надпис сувенири, рекламен календар, календар бележник. Предмет на доставката по фактура № 392 от 30.10.2014 г. е SEO анализ на сайт С..com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, on-page оптимизация на сайт, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация на сайт, off-page SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта. От доставчика са фактурирани услуги, за изпълнението на които същият не разполага с персонал с необходимата квалификация и с материали за изработка на рекламните стоки. На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 08.02.2016 г. до 31.08.2016 г., приключила с РА № Р – 2222 – 14160 – 07241 – 091 - 001 от 13.04.2017 г., с който са установени задължения в размер на 130 156,47 лв., като е определена нулева данъчна основа по издадените през ревизирания период фактури и е прието, че данъкът по тях е начислен неправомерно.

По доставките от [фирма] са представени 2 фактури с предмет на доставките табелка, копирна хартия, тонер касета, придружени от фискален бон, договор за оптимизация за Г. на У.-сайт от 30.04.2015 г. и протокол за изпълнени дейности. Предметът на доставката по фактура № 348 от 30.04.2015 г. е SEO анализ на сайт С..com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, on-page оптимизация на сайт, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация на сайт, off-page SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта. От доставчика са фактурирани услуги, за изпълнението на които доставчикът не разполага с кадрови потенциал с необходимата квалификация. На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 13.01.2015г. до 30.04.2015 г., приключила с РА № Р – 2222 – 10150 – 03444 – 091 - 001 от 22.01.2016 г. с установени задължения в размер на 349 839,01 лв., при която е констатирано, че [фирма] не разполага с кадрови, технически и технологичен потенциал, с обекти, складове, транспортни средства и други активи, поради което по издадените от жалбоподателя не може да се докаже по категоричен начин реалността на доставките по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и данъкът по тях е начислен без основание.

По доставките от [фирма] са представени 2 фактури, платежно нареждане, договор за оптимизация на интернет сайт от 27.06.2016 г., договор за пакетна месечна поддръжка на страница от 29.06.2017 г. и отчет за изпълнени дейности. Предмет на доставката по фактура № 1..70 от 29.06.2017 г. е фейсбук пакет за месечна поддръжка на страница /за три месеца – 6 372,00 лв./. Предмет на доставката по фактура № 1...95 от

28.07.2017 г. е SEO анализ на сайт С..com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, on-page оптимизация на сайт, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация на сайт, off-page SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта. От органите по приходите е формиран извод за липса на възможност у доставчика да изпълни спорните услуги.

В хода на ревизията са извършени проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че горесцитираните дружества са служебно deregистрирани по ЗДДС, поради натрупани големи задължения към бюджета и няма данни за декларирана от тях и реално извършена стопанска дейност и за подадени декларации по чл. 92 от ЗКПО. [фирма], [фирма] и [фирма]“ не разполагат с трудов ресурс за изпълнение на доставките. Останалите доставчици са наели лица в сфери, несъответстващи на документираните видове услуги, но не са декларирани и плащани здравни и осигурителни вноски, т. напр. [фирма] е наело лица на длъжност „секач“ и „технически организатор“, [фирма] – лица на длъжност „склададжия“, „шофьор“ и „търговски сътрудник“, [фирма] – лица на длъжност „общ работник горско стопанство“ и „склададжия“, [фирма] – лица на длъжност „общ работник строителство на сгради“, „кофражист“, „зидаромазач“ и „хидроизолаторчик“, от [фирма] – лица на длъжност сервитьор, мияч съдове ръчно, готвач, управител на ресторант. В [фирма] са наети лица на длъжност „книговезец“ и „копист“, а в [фирма] – лица, на длъжност „печатар“ и „технически секретар“, но няма данни тези лица да са конкретни изпълнители на доставките, още повече, че в дневниците за продажби доставките са отразени най - общо като услуги и материали. В заключение органите по приходите са приели, че нито един от проверяваните доставчици не е представил доказателства за конкретно положен труд от лица, участвали в изпълнение на фактурираните доставки. Не са представени ведомости за начислени и изплатени заплати и осигуровки, няма данни за обособено работно място и извършена конкретно работа от наетите лица. Към датите на издаване на фактурите с предмет услуги няма данни за наети лица по извънтрудово правоотношение.

Наред с горното, не са ангажирани доказателства за закупуване и влагане на материали за изработка на рекламните материали и за използвана техника. Няма данни за стопанисвани от доставчиците обекти /офиси, складове, магазини/. Не са налице и доказателства за извършени касови плащания по доставките, факт потвърден и от Z-отчетите на фискалните устройства, които не са регистрирали в НАП извършени продажби от доставчиците.

Поради липсата на кадрова и материално - техническа обезпеченост у доставчиците е формиран извод за формално документиране на стопанските операции по процесните фактури. Този извод е подкрепен

от наличието на свързаност по смисъла на §1, т. 3, буква „г“ от ДР на ДОПК, установено по отношение на едноличния собственик и представляващ на [фирма] - З. И. З., който е управител и на [фирма] и [фирма]. Едноличните собственици и представляващи на [фирма] - С. Н. В., на [фирма] - Б. П. А., на „БГ ИМПОРТ ЕКСПОРТ 80“ Е. - Ю. К. Х. са правоприменници на дружества с големи задължения към бюджета, като лицата не притежават недвижимо и движимо имущество.

На основание 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на данъчен кредит съответно по доставките от [фирма] в размер на 2 198,82 лв. за периодите м. 06.2013г., м. 09.2013 г., м. 10.2013 г. и м. 12.2013 г., от [фирма] в размер на 2 624,70 лв. за периодите м. 01.2015 г. и м. 02.2015 г., от [фирма] в размер на 1 602,00 лв. за периода м. 10.2014 г., от [фирма] в размер на 1 122,00 лв. за периода м. 12.2015 г., от [фирма] в размер на 2 637,00 лв. за периодите м. 09.2016 г. и м. 12.2016 г., от [фирма] в размер на 1 743,04 лв. за периодите м. 03.2015 г. и м. 04.2015 г., от [фирма] в размер на 1 822,20 лв. за периодите м. 06.2017 г. и м. 07.2017 г., от [фирма] в размер на 2\_857,20 лв. за периодите м. 03.2016 г., м. 05.2016 г., м. 07.2016 г. и м. 01.2017 г., [фирма] в размер на 2\_291,04 лв. за м. 07.2015 г. и м. 12.2015 г., [фирма] в размер на 6 538,92 лв. за м. 07.2016 г., м. 11.2016 г. и м. 12.2016 г. и от м. 01.2017 г. до м. 05.2017 г., [фирма] в размер на 1 974,00 лв. за периодите м. 03.2016 г. и м. 05.2016 г., [фирма] в размер на 2 489,02 лв. за периодите от м. 05.2014 г. до м. 07.2014 г. и [фирма]“ в размер на 2 549,68 лв. за периодите от м. 01.2015 г. до м. 03.2015 г. и м. 05.2015 г.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с жалбата, административната преписка и допълнителни ангажираните писмени документи от страните. По искане на жалбоподателя е допусната, изслушана и приета без оспорване ССЕ, изготвена от вещото лице Л. З., която се кредитира от съда. Следва да се посочи, че заключението на експертизата не опровергава останалите изводи на органите по приходите, тъй като тя изследва счетоводното отразяване на спорните доставки.

**При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:**

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА. Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

По отношение на потвърдената част на РА следва да се има предвид, че чл. 68 ал. 1 т. 1 от ЗДДС гласи, че данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата се налага извод, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната, каквото е предвиждането на чл. 69, ал. 1, т.1 от с.з. и който гласи, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне: 1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави; 2. начисления данък при внос на стоки по чл. 56 и 57 и 3. изискуемия от него данък като платец по глава осма.

В тази връзка се налага да се изследва реалността на доставката, за да може претендираното право на приспадане на данъчен кредит да бъде реализирано. Съгласно горното следва да се посочи, че в множество свои решения на Съда на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на относимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. (т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., предвижда, че „...запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали Б. може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки (вж. в този смисъл Решение от 6 септември 2012 г. по дело М.-G., С-273/11, Сборник, стр. I-10853, точка 53“; решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др./, съдът изрично посочва, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. Липса на извършени реално доставки се установява от приетата по делото ССЕ, в която подробно е посочено, че са спазени счетоводните изисквания при завеждането на процесните фактури, както и че липсват съпътстващите ги документи, които да обосноват реалността на доставките.

За да се приеме, че доставката на стока, е извършена е необходимо категорично да е доказано, че доставчиците са разполагали със стоките, предмет на фактурираните доставки, и са ги предали фактически на жалбоподателя. Според т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните



са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Националната юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки.

Всички процесни доставки на стоки са със сходен предмет - канцеларски материали и консумативи /табелка, копирна хартия, тонер касета, стикери, поздравителни картички, кубчета за записки, рекламна химикалка, надпис сувенири, рекламен календар, календар бележник/. В случая липсват данни за придобиване на стоките от доставчиците, както и за възможността на доставчиците да изработят рекламните материали. От доставчиците не са ангажирани доказателства, че са разполагали със стоки от същия вид и количество като фактурираните, съответно че такива стоки са изписани по сметка 304 в счетоводството на доставчиците към момента на спорните продажби. Релевантно за доказване реалността на доставките на рекламни материали е наличието на извършени съпътстващи разходи, т.напр. за закупуване и влагане на материали в тях, за тяхното съхранение и транспортиране, за заплащане на разходи за работни заплати и осигуровки и др. Не са налице данни за предаване на проекти на многобройните рекламни материали и за водена търговска кореспонденция между доставчиците и жалбоподателя, за критериите по които са избрани именно процесните доставчици. В договорите и приемо - предавателните протоколи не се съдържат конкретни характеристики на поръчваните за изработка календари, картички и др. материали, т.напр. размери, съдържание, цвят. Доказателства в тази насока не са ангажирани както в хода на ревизията, така и в производството по административно оспорване на РА. Не е достатъчно само формалното съставяне на протоколи, за да се приеме, че доставките на стоки са реално извършени.

Фактурирани са и специфични услуги - SEO анализ на сайт С..com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, on-page оптимизация на сайт, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация на сайт, off-page SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта, SEO анализ на сайт С..com, анализ на конкуренцията за определени ключови думи, on-page оптимизация на сайт, професионален SEO копирайтинг за целите на вътрешната и външната оптимизация на сайт, off-page SEO оптимизация на сайта, SEO статистика на сайта, фейсбук пакет за месечна поддръжка на страница. За доказване изпълнението на доставка на услуга следва да е налице кадрови и материално-технически ресурс и резултат от извършването ѝ. В случая

липсват доказателства за потенциалната възможност на доставчиците да извършат спорните услуги. Фактурираните услуги изискват специални професионални знания и умения за извършването им и съответните технически средства, а доставчиците не са доказали, че разполагат с такива. Спорните услуги изискват и влягане на материали за изработка на възложените рекламни стоки. Процесните доставчици не са представили доказателства, че разполагат с материално-техническа база и лица, назначени по трудови или извънтрудови правоотношения. Липсват данни за начислени и изплатени заплати и осигуровки на персонала, за осчетоводени разходи за закупени и вложени материали и консумативи.

По преписката се съдържат само фактури, част от които не са декларирани в дневниците за продажби на доставчиците, договори и протоколи, от които не може да се установи мястото на приемане и предаване на стоките и услугите. Липсват отчети за изпълнение на възложената работа, от които може да се установят направените разходи, в т.ч. вложените материали за изработка на рекламните стоки и конкретните лица, извършили услугите. Касае се за частни документи, които не се ползват с материална доказателствена сила. Тежестта на доказване е на жалбоподателя, ползващ благоприятните последици под формата на право на данъчен кредит, който не е успял да обори констатациите и изводите в акта.

Проверките в програмен продукт „Фискални устройства с дистанционна връзка“ на НАП относно подадени дневни отчети от регистрираните от доставчиците фискални устройства, не потвърждават издаването на представените фискални бонове на датата, посочена в тях, т.е. не са налице данни, потвърждаващи извършено плащане с представените касови бонове.

Освен горното, следва да се отбележи, че съществен елемент от доказването в ревизионното производство е проверката на счетоводната отчетност на страните по доставките. Законното изискване е водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение се отнася до всички регистрирани по ЗДДС лица, установено е с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС, която от своя страна е хармонизирана с разпоредбата на чл. 242 от Директива 2006/112 и се сочи от СЕС като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право. Неоткриването на процесните доставчици в хода на извършените им насрещни проверки е пречка за проверка в цялост на счетоводство им с оглед установяване редовността на счетоводните записвания и съответствието на направените осчетоводявания на процесните доставки по отделните счетоводни сметки и вторичните счетоводни регистри.

Ангажираните в хода на административното обжалване копия на фактури, касови бонове, приемо-предавателни протоколи, разходни касови ордери относно доставките от [фирма], [фирма] и [фирма], установяват вида и количеството на стоките /копирна хартия, класьори, химикалки, тонер касети, рекламен календар бележник, картички, папки, рекламни винилни платна, рекламни брошури и др./, както и вида и обема на услугите /дизайн, предпечат и печат на различни рекламни материали, изработка и монтаж на рекламни винилни платна/. Поради липса на договори за услугите не може да се установи начина на калкулиране на цената, т.е. какви разходи и в какъв размер са направени за извършване на услугите. Представените протоколи не съставляват годно доказателство в процеса, най-малкото поради това, че в тях не е положен печат на дружествата – изпълнители на доставките и подпис на Б. К., в качеството му на управител на [фирма]. Така представените документи не могат да оборят формираните при ревизията изводи за нереалност на доставките на стоки и услуги от посочените дружества. Както бе посочено по-горе в решението от представляващите [фирма], [фирма] и [фирма] писмено е заявено, че не са издали спорните фактури към ревизираното лице, факт подкрепен и от невключването на процесните фактури в дневниците им за продажби. Следователно данъкът не е начислен по реда на чл. 86 от ЗДДС от посочените доставчици, което води до прекъсване на механизма на начисляване на ДДС като косвен и многофазен данък, респективно до щета за фиска. Липсват счетоводни данни за осчетоводени разходи по сметки от група 60 за закупуване на необходимите материали за изработка на рекламните стоки и по сметка от група 30 за изписване на рекламните стоки.

Доколкото правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява по конкретен документ, издаден от определено лице, то именно издателят на този документ следва да е фактическият изпълнител на доставката. В разглеждания случай не е доказано изпълнението на доставките на стоки и услуги от посочените в процесните фактури дружества - [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], „У. Г. 2014“ Е. и [фирма], поради което РА следва да се потвърди като законосъобразен по отношение извършената корекция на декларираните резултати по ЗДДС от [фирма] за данъчните периоди от м. 01.2013 г. до м. 03.2013 г., от м. 05.2013 г. до м. 06.2013 г., м. 09.2013 г, м. 10.2013 г., м. 12.2013 г., от м. 05.2014 г. до м. 07.2014 г., м. 10.2014 г., от м. 01.2015 г. до м. 04.2015 г., от м. 07.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 05.2016 г., м. 07.2016 г., м. 09.2016 г., от м. 11.2016 г. до м. 07.2017 г.

По изложените съображения жалбата на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна и недоказана, а РА да се потвърди в

обжалваната част като законосъобразен.

С оглед изхода на спора и направеното искане от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да се уважи. При това положение на ответника на основание чл. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения във връзка с чл. 161, ал.1 от ДОПК и при материален интерес от 43903,10 лв. следва да се определи възнаграждение в размер на 1847, 00 (хиляда осемстотин четиридесет и седем) лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

### **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 15180 - 05355 – 091 – 001 от 15.04.2019 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1584 от 18.09.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

**ОСЪЖДА** КООПЕРАТИВНА ОХРАНИТЕЛНА ФИРМА“ О., ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1847, 00 (хиляда осемстотин четиридесет и седем) лева.

**Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.**

**СЪДИЯ:**